

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS

MARCO DARMON

vom 22. April 1986 *

*Herr Präsident,
meine Herren Richter!*

1. Im vorliegenden Vorabentscheidungsverfahren stellt Ihnen das Finanzgericht Düsseldorf je eine Frage nach der Auslegung der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 „zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage“ (77/388/EWG; ABl. L 145 vom 13. 6. 1977, S. 1; im folgenden: „Richtlinie“) und nach dem Verhältnis zwischen der Umsatzsteuer und den Grunderwerbsteuern.

Ich möchte nicht sämtliche Tatsachen und Verfahrensvorgänge, die im Sitzungsbericht, auf den ich hiermit Bezug nehme, dargestellt sind, noch einmal wiedergeben, sondern lediglich darauf hinweisen, daß das Ausgangsverfahren zwischen den Eheleuten Kerrutt und der Finanzverwaltung ursprünglich die Erhebung einer Grunderwerbsteuer auf die Errichtung eines Gebäudes betraf, die im Rahmen einer komplizierten, wenn auch anscheinend in der Bundesrepublik Deutschland gängigen Rechtskonstruktion, des sogenannten Bauherrenmodells, erfolgt war.

Bei dem Bauherrenmodell handelt es sich gemäß dem Vorlagebeschluß und den Darlegungen im Verfahren um folgendes: Über einen Beauftragten, im vorliegenden Fall eine Treuhandgesellschaft, wird ein Baugrundstück erworben und sodann unter den verschiedenen Auftraggebern aufgeteilt, die damit zu Miteigentümern werden. Diese schließen sich in einer Gesellschaft des bür-

gerlichen Rechts (der durch dieselbe Treuhandgesellschaft vertretenen „Bauherrengemeinschaft“) zusammen, die mit einem Bauunternehmen einen Vertrag über die Errichtung eines Gebäudes auf dem Grundstück und über die Lieferung verschiedener Wohnungen abschließt. Daneben können die einzelnen Miteigentümer, vertreten durch die Treuhandgesellschaft, wie im vorliegenden Fall geschehen, individuell weitere Verträge mit anderen Gesellschaften schließen, so zum Beispiel Verträge über die Baubetreuung, die Vermietungsvermittlung, Bürgschaften und die Finanzierungsvermittlung. Das Gebäude und die Lieferung der verschiedenen Wohnungen können entweder durch die Gesellschaft des bürgerlichen Rechts oder von dem einzelnen Bauherrn, der sich unmittelbar mit dem Bauunternehmen in Verbindung setzt, abgenommen werden.

Es besteht somit eine Verbindung zwischen an sich getrennten Vorgängen, die von ein und demselben Beauftragten abgewickelt werden. Der Vorteil dieses Modells besteht trotz der an den Beauftragten und die verschiedenen Zwischenpersonen zu zahlenden Vergütung in einem beträchtlichen Zeit- und Energiegewinn für die Bauherren sowie in der Inanspruchnahme des Know-hows eines spezialisierten Beauftragten. Hinzu kommt ein Steuervorteil: Der Bauherr kann seine Kosten von der Einkommensteuer absetzen.

Zu dem Rechtsstreit kam es, als die örtlich zuständige Finanzbehörde von den Klägern eine Grunderwerbsteuer erhob, für die sie als Bemessungsgrundlage sämtliche verschie-

* Aus dem Französischen übersetzt.

denen Vorgänge, die gemäß der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes als ein einheitlicher Vorgang angesehen wurden, zugrunde legte. Nach der genannten Rechtsprechung sind die nacheinander geschlossenen Verträge, insbesondere der Kaufvertrag über das Grundstück und der Werkvertrag über die Errichtung des Gebäudes, als voneinander abhängig anzusehen, da jeder von ihnen ohne Bestand auch des anderen Vertrags keine Geschäftsgrundlage hätte. Es bestehe also zwischen ihnen, um eine im Vorlagebeschluß zitierte Wendung des Bundesfinanzhofes aufzugreifen, eine „innere Verknüpfung“.

Im Ausgangsverfahren machten die Kläger geltend, es handle sich um getrennte Vorgänge und nach nationalem Recht könne nur auf den Erwerb des Grundstücks eine Grunderwerbsteuer erhoben werden.

Das vorliegende Gericht gelangte jedoch zu der Ansicht, der Rechtsstreit betreffe anscheinend nicht nur die Anwendung nationalen Rechts, sondern auch die der in der Richtlinie enthaltenen gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften über die Mehrwertsteuer.

Den Zusammenhang zwischen nationalem und Gemeinschaftsrecht leitete es aus einer Vorschrift des deutschen Umsatzsteuergesetzes, nämlich aus dessen § 4 Nr. 9 Buchstabe a ab, wonach Umsätze, für die Grunderwerbsteuer anfällt, von der Mehrwertsteuer befreit sind. Das nationale Gericht schloß daraus, daß infolge der Rechtsprechung, durch die das gesamte Bauherrenmodell der Grunderwerbsteuer unterworfen werde, die Lieferungen und Dienstleistungen der Bauunternehmen, Bauhandwerker, Treuhänder und sonstigen Beteiligten von der Mehrwertsteuer befreit sein müßten. Es wies darauf hin, daß der Bundesfinanzminister nicht die Auffassung teile, daß im Falle des Bauherrenmodells eine „einheitliche, aber teilbare Leistung“ vorliege. Die Erklärungen der deutschen Regierung gegenüber dem Gerichtshof lassen die Feststellung zu,

daß diese Lieferungen und Leistungen in der Praxis nicht von der Mehrwertsteuer befreit werden, obwohl diese Befreiung im Gesetz vorgesehen ist.

Um beurteilen zu können, inwieweit die innerstaatlichen Vorschriften als mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar angesehen werden können, hat das vorliegende Gericht zwei — im Sitzungsbericht wiedergegebene — Fragen gestellt, die sinngemäß wie folgt lauten:

- 1) Ist das Bauherrenmodell als eine einheitliche „Lieferung von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden“ im Sinne der Artikel 13 Teil B Buchstabe g und 28 Absatz 3 Buchstabe b i. V. m. Anhang F der Richtlinie, die sich auf nach der Richtlinie zulässige Fälle der Befreiung von der Mehrwertsteuer beziehen, anzusehen oder fallen die Umsätze mit Ausnahme des Grundstückskaufs unter Artikel 2 Nr. 1 der Richtlinie, wonach „Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt“, der Mehrwertsteuer unterliegen?

Mit anderen Worten: Liegt ein einheitlicher, nach der Richtlinie von der Mehrwertsteuer befreiter Umsatz vor oder unterliegen die fraglichen Umsätze mit Ausnahme des Grundstücksgeschäfts aufgrund des Artikels 2 der Richtlinie der Mehrwertsteuer?

- 2) Sofern die Umsätze mit Ausnahme der Grundstücksübertragung gemäß der Antwort auf die erste Frage der Mehrwertsteuer unterliegen sollten: Widerspricht es der mit der Richtlinie angestrebten Harmonisierung, diese Umsätze außerdem einer zweiten Steuer von der Art der Grunderwerbsteuer zu unterwerfen?

2. Es steht außer Streit, daß der das Grundstück betreffende Umsatz nach Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe b der Richtlinie von

der Mehrwertsteuer befreit ist. Diese Vorschrift bestimmt:

„Während der ... [ursprünglich auf fünf Jahre ab dem 1. Januar 1978 festgesetzten] Übergangszeit können die Mitgliedstaaten

...

b) die in Anhang F aufgeführten Umsätze unter den in den Mitgliedstaaten bestehenden Bedingungen weiterhin befreien.“

Nr. 16 des Anhangs F bezieht sich auf „Lieferungen der in Artikel 4 Absatz 3 bezeichneten Gebäude und Grundstücke“; Artikel 4 Absatz 3 Buchstabe b betrifft die „Lieferung von Baugrundstücken“.

Es besteht auch Einigkeit darüber, daß das bei Erlaß der Richtlinie geltende deutsche Recht die Befreiung dieser Art von Umsätzen von der Umsatzsteuer vorsah und daß die Übergangsregelung mangels einer innerhalb der genannten Frist ergangenen Entscheidung fortgilt.

Die erste Frage geht dahin, ob die Lieferungen und die Dienstleistungen des Bauunternehmens und der Handwerker oder des Treuhänders im Rahmen des Bauherrenmodells zusammen mit dem Grundstückskauf einen einheitlichen Umsatz bilden. Die deutsche Regierung und die Kommission schlagen übereinstimmend vor, auf diese Frage zu antworten, daß derartige Lieferungen und Dienstleistungen, die nicht unter die vom vorlegenden Gericht genannten Befreiungstatbestände fallen könnten, gemäß Artikel 2 Nr. 1 der Richtlinie der Mehrwertsteuer unterliegen.

An dieser Stelle bedarf es einer weiteren Angabe: Während die Kommission aufgrund des Vorlagebeschlusses, wie ihre schriftlichen Erklärungen zeigen, annehmen durfte, daß die Befreiungstatbestände des § 4 Absatz 9 Buchstabe a des deutschen Umsatzsteuergesetzes durch die Rechtsprechung

des Bundesfinanzhofes erweitert worden seien, hat sich in der mündlichen Verhandlung, wie erwähnt, gezeigt, daß die deutsche Steuerverwaltung in der Praxis Mehrwertsteuer auf die fraglichen Lieferungen und Dienstleistungen erhebt. Das vorliegende Gericht bezieht sich somit auf den zwar durch das Ineinandergreifen von Rechtsprechung und nationalem Recht denkbaren, bisher aber noch nicht Wirklichkeit gewordenen Fall, daß die verschiedenen Steuern nicht nebeneinander erhoben werden.

Zur zweiten Frage vertreten die deutsche Regierung und die Kommission die Ansicht, angesichts ihres Artikels 33 hindere die Richtlinie die Mitgliedstaaten nicht daran, bei Grundstücksverkäufen Grunderwerbsteuern beizubehalten oder einzuführen.

Die Kläger haben nur mündliche Erklärungen abgegeben und dabei besonderes Gewicht auf die zweite Frage gelegt. Ihrer Ansicht nach wollen sowohl das Gemeinschaftsrecht als auch das innerstaatliche Recht vermeiden, daß ein und derselbe Umsatz einer Doppelbesteuerung unterliegt.

3. Bevor ich auf die Frage eingehe, ob die im Rahmen des Bauherrenmodells durchgeführten Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen zusammen mit dem Grundstücksgeschäft als ein einheitlicher Umsatz angesehen werden und unter einen Befreiungstatbestand der Richtlinie fallen können, möchte ich zunächst prüfen, inwieweit sie unter den allgemeinen Grundsatz des Artikels 2 Nr. 1 der Richtlinie fallen.

Unbestreitbar fallen die fraglichen Umsätze unter die sehr weit gefaßten Gruppen dieser durch die Artikel 4 Absatz 1, 5 Absatz 1 und 6 Absatz 1 erläuterten Vorschrift. Keine Vorschrift der Richtlinie läßt ohne weiteres den Schluß zu, daß mehrere Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen aufgrund ihres gemeinsamen Zwecks — hier: der Lieferung eines Gebäudes — in

der Weise zusammengefaßt werden können, daß sie als ein einheitlicher Umsatz angesehen werden. Artikel 10 der Richtlinie bekräftigt den Gedanken, daß jede einzelne Lieferung oder jede einzelne Dienstleistung für sich genommen ein Steuertatbestand ist und einen Steueranspruch begründet. Nach Artikel 10 Absatz 2 der Richtlinie tritt der Steuertatbestand nämlich zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Umsätze bewirkt werden. Ihre Wirkung im Hinblick auf die Besteuerung kann daher nicht auf den Zeitpunkt hinausgeschoben werden, zu dem das gesamte Immobiliengeschäft abgewickelt ist.

Hieraus ergibt sich zunächst, daß Lieferungen und Dienstleistungen von Bauunternehmen und Handwerkern in einem Rahmen von der Art des Bauherrenmodells grundsätzlich der Mehrwertsteuer unterliegen und nicht zusammen mit dem Grundstücksgeschäft, mit dem sie zwar zusammenhängen, von dem sie aber rechtlich unabhängig sind, als ein einheitlicher Umsatz angesehen werden können.

Der Aufbau von Artikel 4 Absatz 3 der Richtlinie bestätigt dieses Ergebnis: Sein Buchstabe a bezieht sich auf „die Lieferung von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden, wenn sie vor dem Erstbezug erfolgt“; dies ist insofern wirtschaftlich und rechtlich ein einheitlicher Vorgang, als es dabei um die Übertragung des Eigentums an einem bebauten Grundstück geht. Buchstabe b betrifft im besonderen und gesondert die Lieferung von Baugrundstücken; daraus folgt, daß diese nicht notwendigerweise mit den nachfolgenden und rechtlich von ihr verschiedenen Lieferungen und Dienstleistungen, die sich auf die Errichtung des Gebäudes beziehen, einen Gesamtvorgang bilden, der im Rahmen des Mehrwertsteuerrechts einen einheitlichen Steuertatbestand darstellt.

4. Prüfen wir nunmehr die vom vorlegenden Gericht erwähnten Befreiungstatbestände.

Zunächst ist da Artikel 13 Teil B Buchstabe g der Richtlinie, der „die Lieferungen von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden mit Ausnahme der in Artikel 4 Absatz 3 Buchstabe a bezeichneten Gegenstände“ von der Mehrwertsteuer befreit.

Er kann begriffsnotwendig nur Gebäude betreffen, die schon mindestens einmal belegt waren. Da der vorliegende Fall sich auf ein noch nie belegtes Gebäude bezieht, fällt er somit nicht in den Anwendungsbereich dieser Vorschrift.

Was die Befreiung angeht, die sich aus Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe b i. V. m. Anhang F ergeben kann, so ist zwischen den nacheinander unter den Buchstaben a und b von Artikel 4 Absatz 3 der Richtlinie genannten Lieferungen von Gebäuden oder Gebäudeteilen und des dazugehörigen Grund und Bodens einerseits und Lieferungen von Baugrundstücken andererseits zu unterscheiden.

Wie ich bereits angedeutet habe und sich aus der Stellungnahme des Bundesfinanzministeriums vom 14. Juni 1984 (*Bundessteuerblatt* I, 1984, S. 430) ergibt, bleiben die beim Inkrafttreten der Richtlinie von der Mehrwertsteuer befreiten Lieferungen von Baugrundstücken (Artikel 4 Absatz 3 Buchstabe b der Richtlinie) aufgrund der oben genannten Vorschriften weiterhin von der Mehrwertsteuer befreit.

Was hingegen die Lieferung eines Gebäudes oder eines Gebäudeteils und des dazugehörigen Grund und Bodens angeht, bei denen es sich um einen einheitlichen Umsatz handelt, der rechtlich von den ihm vorausgehenden Umsätzen (Grundstückskauf, verschiedene Lieferungen und Dienstleistungen) verschieden ist, so ist darauf hinzuweisen, daß Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen im Rahmen des Bauherrenmodells in der Bundesrepublik Deutschland niemals — weder vor noch,

wie wir gesehen haben, nach dem Inkrafttreten der Richtlinie — als solche von der Mehrwertsteuer befreit waren. Daraus folgt, daß in einem solchen Fall aus Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe b der Richtlinie keine Befreiung abzuleiten ist.

5. Angesichts der Zielrichtung der ersten Frage hat die Kommission in ihren schriftlichen Erklärungen geprüft, ob einzelne der im Rahmen des Bauherrenmodells durchgeführten Umsätze unter andere als die vom vorliegenden Gericht angeführten Befreiungstatbestände der Richtlinie fallen können.

Diesem Vorgehen ist zuzustimmen. Es entspricht der Grundlinie Ihrer Rechtsprechung. Erst jüngst haben Sie in Ihrem Urteil vom 20. März 1986 in der Rechtssache 35/85 (Procureur de la République/Tissier, Slg. 1986, 1207) folgendes ausgeführt:

„Um dem Gericht, das ihm eine Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt hat, eine sachdienliche Antwort zu geben, kann der Gerichtshof gemeinschaftsrechtliche Vorschriften berücksichtigen, die das innerstaatliche Gericht in seiner Frage nicht angeführt hat“ (Randnr. 9 a. E. der Entscheidungsgründe).

Nach den Angaben im Vorlagebeschluß hat es den Anschein, daß einige der von den Klägern geschlossenen Nebenverträge — Bürgschaftsvertrag, Finanzvermittlungsvertrag — unter Artikel 13 Teil B Buchstabe d Nrn. 1 und 2 der Richtlinie fallen könnten. Dort heißt es:

„... die Mitgliedstaaten [befreien] unter den Bedingungen, die sie ... festsetzen, von der Steuer:

...

d) die folgenden Umsätze:

- 1) die Gewährung und Vermittlung von Krediten und die Verwaltung von Krediten durch Kreditgeber,

- 2) die Vermittlung und die Übernahme von Verbindlichkeiten, Bürgschaften und anderen Sicherheiten und Garantien sowie die Verwaltung von Kreditsicherheiten durch die Kreditgeber.“

Wie Sie in dem oben genannten Urteil in der Rechtssache 35/85 (Randnr. 9 a. E. der Entscheidungsgründe) festgestellt haben, ist es Sache des nationalen Gerichts, gegebenenfalls, wenn es auch mit dieser Frage befaßt worden ist, zu prüfen, ob einzelne der im Rahmen des Bauherrenmodells geschlossenen Verträge unter Artikel 13 Teil B Buchstabe d der Richtlinie fallen.

Zusammenfassend bin ich der Ansicht, daß eine Gesamtheit von Lieferungen und Dienstleistungen bei der Erhebung der Mehrwertsteuer gemäß der Richtlinie auch dann nicht als ein einheitlicher Vorgang für die Zwecke der Ermittlung der Bemessungsgrundlage angesehen werden kann, wenn das nationale Recht dies in bezug auf eine andere Steuer zuläßt. Jeder einzelne im Rahmen dieser Gesamtheit durchgeführte Umsatz unterliegt der Mehrwertsteuer, sofern er nicht nach der Richtlinie befreit ist oder befreit werden kann.

Somit ist auch die zweite Frage zu prüfen, die sich auf die Möglichkeit einer Doppelbesteuerung bezieht.

6. Insoweit ist Artikel 33 der Richtlinie eindeutig. Er lautet:

„Unbeschadet anderer Gemeinschaftsbestimmungen hindern die Bestimmungen dieser Richtlinie einen Mitgliedstaat nicht daran, Abgaben auf Versicherungsverträge, auf Spiele und Wetten, Verbrauchsteuern, Grunderwerbssteuern sowie ganz allgemein alle Steuern, Abgaben und Gebühren, die nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben, beizubehalten oder einzuführen.“

Die Richtlinie dient, worauf die deutsche Regierung zu Recht hinweist und wie sich

schon aus ihrem Titel ergibt, der Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern. Diese Harmonisierung erstreckt sich, was Artikel 33 noch einmal bekräftigt, nicht auf andere Steuern, die die Mitgliedstaaten beibehalten oder neu einführen dürfen, sofern sie nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben. Letzteres trifft auf die Grunderwerbsteuer zu.

Ich schlage daher vor, die zweite Frage in diesem Sinne zu beantworten. Im letzten

Punkt der Gründe seines Beschlusses führt das vorlegende Gericht aus, daß bei einer Verneinung der zweiten Frage unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts die Verfassungsmäßigkeit des deutschen Grunderwerbsteuergesetzes zu prüfen sei, um eine Doppelbesteuerung ein und derselben Leistung zu vermeiden. Dies ist jedoch eine Frage des innerstaatlichen Rechts des vorlegenden Gerichts; sie wirkt sich auf das Gemeinschaftsrecht nicht aus, soweit dessen Vorschriften beachtet werden.

7. Demgemäß schlage ich Ihnen vor, dem Finanzgericht Düsseldorf wie folgt zu antworten:

- „1) Ein Vorgang, der einen Kaufvertrag über ein unbebautes Grundstück sowie Werk- und Dienstleistungsverträge umfaßt, die sich auf die Errichtung und die Lieferung eines Gebäudes auf dem Grundstück beziehen, ist keine „Lieferung von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden“ im Sinne von Artikel 4 Absatz 3 Buchstabe a oder von Artikel 13 Teil B Buchstabe g der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 „zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage“ (77/388/EWG).

Er stellt sich als ein Vorgang dar, der die Lieferung eines Baugrundstücks im Sinne von Artikel 4 Absatz 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie sowie im Anschluß daran eine Reihe von Lieferungen und Dienstleistungen umfaßt.

Letztere unterliegen vorbehaltlich der Befreiungen, die in der Sechsten Richtlinie, insbesondere für die in Artikel 13 Teil B Buchstabe d Nrn. 1 und 2 genannten Umsätze, vorgesehen sind, gemäß Artikel 2 Nr. 1 der Richtlinie der Mehrwertsteuer.

- 2) Nach Artikel 33 der Sechsten Richtlinie kann ein Mitgliedstaat Grunderwerbsteuern auf Immobiliengeschäfte, die außerdem der Mehrwertsteuer unterliegen, beibehalten oder einführen.“